

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 5.015/18/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000612570-18  
Recurso de Revisão: 40.060144340-37, 40.060144402-15  
Recorrente: AMBEV S.A.  
IE: 002196371.08-00  
Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual, Ambev S.A.  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário. Mantida a decisão recorrida.**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR ICMS/ST - BEBIDAS - BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações com bebidas, em decorrência da apuração da base de cálculo do imposto estar em desacordo com o estabelecido no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75. Restabelecida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, relativa ao exercício de 2011. Reformada a decisão recorrida.**

**Recurso de Revisão 40.060144340-37 conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.**

**Recurso de Revisão 40.060144402-15 conhecido e provido pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS nº 11/91 (bebidas – cervejas, refrigerantes, isotônicos, bebidas alcóolicas e energéticos).

Constata a Fiscalização o descumprimento das disposições contidas no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido a este estado, uma vez que a base de cálculo da operação própria foi superior a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

80% (oitenta por cento) da base de cálculo/ST, tomando-se como referência o preço médio ponderado a consumidor final - PMPF, divulgado em portaria da Superintendência de Tributação - SUTRI.

Assim, entende a Fiscalização, que o ICMS/ST deveria ter sido calculado nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pelo Contribuinte, acrescida do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do mesmo Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada previstas no art. 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional - CTN.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.601/17/1ª, por maioria de votos, julgou, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, relativa ao exercício de 2011. Vencido, em parte, o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor), que não excluía esta exigência. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marasmar Cirino Motta.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 276/329.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 22.140/16/1ª, 21.386/17/2ª, 21.369/17/2ª, 21.407/17/2ª, 22.138/16/3ª, 22.329/17/3ª, 21.439/14/3ª, 22.046/16/3ª, 21.337/14/3ª, 20.609/14/2ª e 20.618/14/2ª (cópias às fls. 353/566).

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

O Estado de Minas Gerais também interpõe, tempestivamente, o Recurso de Revisão de fls. 571/582, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no seguinte acórdão indicado como paradigma: 19.833/12/2ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Recorrida/Autuada, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, contrarrazoa o recurso interposto, conforme peça processual de fls. 587/602.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 607/620, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão da Autuada e pelo não conhecimento do Recurso de Revisão do Estado, quanto ao mérito, pelo não provimento do Recurso de Revisão da Autuada e pelo provimento do Recurso de Revisão do Estado.

Em sessão realizada em 26/10/17, acorda a Câmara Especial do CC/MG, quanto ao Recurso nº 40.060144340-37 - Ambev S.A., em preliminar, à unanimidade,

em conhecer do Recurso de Revisão. Quanto ao Recurso nº 40.060144402-15 - Fazenda Pública Estadual, em preliminar, pelo voto de qualidade, em conhecer do Recurso de Revisão. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento, feito da Tribuna, de juntada de documentos no prazo de 24 (vinte e quatro) horas. Em seguida, vista à Fiscalização.

A Recorrente Ambev S.A. junta os documentos (Laudo) de fls. 625/644, versando sobre a relação percentual entre a base de cálculo da operação própria e a base de cálculo do ICMS/ST, tomando-se como referência o preço médio ponderado a consumidor final – PMPF.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 646/651, apontando que os documentos juntados não justificam a base de cálculo adotada pelo Contribuinte, não fazem prova em sentido contrário ao da acusação fiscal e, conseqüentemente, não ilidem o lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 653/658, analisa a documentação juntada e corroborando a manifestação da Fiscalização e seu Parecer anterior, opina pelo não provimento do Recurso de Revisão da Autuada e pelo provimento do Recurso de Revisão do Estado.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG e no voto vencido voto vencido da lavra do I. Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior foram em sua maior parte utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações e ajustes necessários.

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e circunstâncias/condições, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

### **Do Recurso da Autuada**

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nº 22.140/16/1<sup>a</sup>, 21.386/17/2<sup>a</sup>, 21.369/17/2<sup>a</sup>,

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

21.407/17/2<sup>a</sup>, 22.138/16/3<sup>a</sup>, 22.329/17/3<sup>a</sup>, 21.439/14/3<sup>a</sup>, 22.046/16/3<sup>a</sup>, 21.337/14/3<sup>a</sup>, 20.609/14/2<sup>a</sup> e 20.618/14/2<sup>a</sup> (cópias às fls. 353/566).

As decisões proferidas nos Acórdãos n<sup>o</sup> 22.140/16/1<sup>a</sup>, 22.329/17/3<sup>a</sup>, 21.439/14/3<sup>a</sup>, 22.046/16/3<sup>a</sup>, 21.337/14/3<sup>a</sup>, 20.609/14/2<sup>a</sup> e 20.618/14/2<sup>a</sup> são definitivas na esfera administrativa.

Salienta-se que a decisão proferida no Acórdão n<sup>o</sup> 22.138/16/3<sup>a</sup> foi submetida à apreciação, em sede recursal, pela Câmara Especial deste Órgão Julgador, porém não sofrendo qualquer alteração, conforme decisão proferida no Acórdão n<sup>o</sup> 4.708/16/CE (“*não conhecimento do Recurso*”), estando, portanto, apta a ser analisada quanto aos pressupostos de cabimento do presente Recurso de Revisão.

Por sua vez, as decisões apontadas como paradigmas, proferidas nos Acórdãos n<sup>o</sup> 21.386/17/2<sup>a</sup>, 21.369/17/2<sup>a</sup> e 21.407/17/2<sup>a</sup>, foram submetidas à apreciação, em sede recursal, pela Câmara Especial deste Órgão Julgador, nas sessões de 11/08/17, 11/08/17 e 01/09/17, respectivamente, sendo reformadas no aspecto abordado para efeito de cabimento do Recurso, ou seja, a decadência, conforme decisões proferidas, respectivamente, nos Acórdãos n<sup>o</sup> 4.870/17/CE, 4.869/17/CE e 4.886/17/CE.

Porém, considerando que o presente Recurso de Revisão foi protocolado nas dependências deste Órgão Julgador em 14/08/17 (fls. 276, considerando previsão expressa do § 1<sup>o</sup> do art. 167 do RPTA), e a decisão que reformou o acórdão n<sup>o</sup> 21.386/17/2<sup>a</sup> foi disponibilizada no Diário Eletrônico da SEF/MG somente em 23/08/17 e sendo que até esta data não foram ainda disponibilizados os acórdãos que reformaram as decisões proferidas nos Acórdãos n<sup>o</sup> 21.369/17/2<sup>a</sup> e 21.407/17/2<sup>a</sup>, constata-se, com fulcro no art. 59 do citado RPTA, que citadas decisões apontadas como paradigmas encontram-se aptas a serem analisadas quanto aos pressupostos de cabimento, tendo em vista que na data da interposição do Recurso de Revisão não haviam ainda sido publicadas as reformas das decisões.

RPTA

Art. 59. Além das hipóteses previstas no inciso II do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido se versar sobre questão consubstanciada em acórdão paradigma reformado em caráter definitivo.

Importante ressaltar que as decisões do CC/MG são proferidas por meio de acórdãos, tornados públicos por intermédio do Diário Eletrônico da SEF/MG, nos termos da legislação infra:

RPTA

Art. 161. As decisões das Câmaras serão proferidas por meio de acórdãos, salvo nas hipóteses previstas no Regimento Interno do Conselho de Contribuintes.

Art. 162 -

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º O acórdão será, até 48 (quarenta e oito) horas após a sua assinatura, publicado no órgão oficial dos Poderes do Estado ou no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda.

Portanto, diante do exposto, passa-se à análise quanto aos pressupostos de admissibilidade do Recurso de Revisão.

Em relação às decisões proferidas nos Acórdãos nº 21.386/17/2ª, 21.369/17/2ª e 21.407/17/2ª, a matéria abordada para efeito de cabimento do Recurso, como já informado, refere-se à perda do direito da Fiscalização de promover o lançamento, ou seja, a decadência.

Essas decisões apontadas como paradigmas cuidam de recolhimento a menor de imposto decorrente de apropriação indevida de créditos do imposto e de formação incorreta da base de cálculo do ICMS.

Por sua vez, o lançamento relativo à decisão recorrida cuida de recolhimento a menor de imposto decorrente de formação incorreta de sua base de cálculo.

As decisões apontadas como paradigmas sustentam o entendimento de que a limitação temporal do direito da Fiscalização de lançar se fundamenta no § 4º do art. 150 do CTN, ao passo que a decisão recorrida observa o art. 173 do CTN.

Nesse sentido, verifica-se que se encontra caracterizada divergência entre as decisões apontadas como paradigmas e a decisão recorrida quanto à aplicação da legislação tributária.

Já em relação à decisão apontada como paradigma proferida no Acórdão nº 22.140/16/1ª, a Recorrente alega divergência em relação à decisão recorrida também em relação à matéria de decadência.

Porém, no caso dessa decisão não houve tomada de decisão pela 1ª Câmara de Julgamento referente à matéria, tendo em vista que a própria Fiscalização acatou argumento de defesa e excluiu do lançamento as exigências fiscais atingidas pelo entendimento decadencial presente no § 4º do art. 150 do CTN.

Confira os fundamentos da decisão relativos à matéria:

### **DECISÃO APONTADA COMO PARADIGMA: ACÓRDÃO Nº 22.140/16/1ª**

INICIALMENTE, EM SUA PRIMEIRA PEÇA DE DEFESA, A IMPUGNANTE PLEITEIA QUE SEJA CONSIDERADO DECAÍDO O DIREITO DE LANÇAR, RELATIVAMENTE AOS FATOS GERADORES ANTERIORES A SETEMBRO DE 2010, SENDO APLICÁVEL O DISPOSTO NO **§ 4º DO ART. 150 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN.**

(...)

**O FISCO, ENTÃO, DECIDIU POR ACATAR AS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE, NO TOCANTE À DECADÊNCIA, E EXCLUIU AS EXIGÊNCIAS ANTERIORES A SETEMBRO DE 2010, RELATIVAS ÀS DIS NºS 10/0082025-6 E 10/1052136-7, DE ACORDO COM O**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“TERMO DE RERRATIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO” DE FLS. 673.  
(GRIFOU-SE)

Portanto, observando que a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN não decorreu de decisão da 1ª Câmara de Julgamento, não se verifica divergência em relação à decisão recorrida.

No que se refere às decisões apontadas como paradigmas proferidas nos Acórdãos nº 22.329/17/3ª, 21.439/14/3ª, 22.046/16/3ª, 21.337/14/3ª e 20.609/14/2ª, a Recorrente sustenta divergência em relação à decisão recorrida tendo em vista que nessas decisões houve deferimento de juntada de documentos, diferentemente da decisão recorrida em que a 1ª Câmara de Julgamento indeferiu a juntada de relatório de especialista que, segundo a Recorrente, contribuiria no debate e compreensão da matéria fática constante dos autos.

A Recorrente transcreve os trechos das citadas decisões para fundamentar a alegada divergência:

### **ACÓRDÃO Nº 22.329/17/3ª**

INSTA RESSALTAR, INCLUSIVE, QUE DOCUMENTOS APRESENTADOS EXTEMPORANEAMENTE PELA DEFESA FORAM ACATADOS PELA CÂMARA NO MAIS AMPLO RESPEITO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

### **ACÓRDÃO Nº 21.439/14/3ª**

NÃO OBSTANTE ESTAR COMPROVADO NOS AUTOS QUE AS INTIMAÇÕES DO FISCO FORAM ENVIADAS E RECEBIDAS NO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA (FLS. 04/06), RAZÃO PELA QUAL A APRESENTAÇÃO DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO NO MOMENTO DA IMPUGNAÇÃO MOSTRA-SE INTEMPESTIVA, VISANDO VALORIZAR O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL, DEVEM SER ELES RECEBIDOS E ANALISADOS, COMO FORMA DE SE BUSCAR A MELHOR DECISÃO PARA O FEITO.

### **ACÓRDÃO Nº 22.046/16/3ª**

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, PELO VOTO DE QUALIDADE, EM INDEFERIR REQUERIMENTO DE ADIAMENTO DO JULGAMENTO PROTOCOLADO NESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES EM 20/08/13. VENCIDOS OS CONSELHEIROS ORIAS BATISTA FREITAS (REVISOR) E LUCIANA MUNDIM DE MATTOS PAIXÃO, QUE O DEFERIAM. TAMBÉM EM PRELIMINAR, POR MAIORIA DE VOTOS, EM DEFERIR REQUERIMENTO DE JUNTADA DE DOCUMENTO, APRESENTADO DA TRIBUNA PELO DR. PEDRO MERGH VILLAS EM 21/08/13.

### **ACÓRDÃO Nº 21.337/14/3ª**

**ART. 141.** AS PARTES NÃO PODERÃO JUNTAR DOCUMENTOS APÓS O ENCERRAMENTO DA FASE DE INSTRUÇÃO PROCESSUAL, SALVO MOTIVO DE FORÇA MAIOR COMPROVADO PERANTE A ASSESSORIA OU CÂMARA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

PARÁGRAFO ÚNICO. O REQUERIMENTO DE JUNTADA DE DOCUMENTO NOS TERMOS DO CAPUT SERÁ LIMINARMENTE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INDEFERIDO, CASO NÃO ESTEJA ACOMPANHADO DE PROVA DA OCORRÊNCIA DE FORÇA MAIOR. (GRIFOU-SE)

OBSERVE-SE, NO ENTANTO, QUE O DISPOSITIVO EM APREÇO SOMENTE VEDA A JUNTADA DE DOCUMENTOS PELAS PARTES DEPOIS DE ENCERRADA A FASE DE INSTRUÇÃO PROCESSUAL, QUE SE DÁ SOMENTE APÓS A ELABORAÇÃO DO PARECER DA ASSESSORIA DO CC/MG, NOS TERMOS DO ART. 149 DO RPTA, NÃO SENDO ESTE O CASO DO PRESENTE PROCESSO, UMA VEZ QUE A JUNTADA OCORREU ANTES DO REFERIDO PARECER.

### **ACÓRDÃO Nº 20.609/14/2ª**

A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, EM SESSÃO DO DIA 13/03/13 (FLS. 436), ACORDOU EM REJEITAR A PROPOSTA DE PERÍCIA, E, À UNANIMIDADE, EM DEFERIR REQUERIMENTO DE JUNTADA DE DOCUMENTO PROTOCOLIZADO NESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES E OS LAUDOS APRESENTADOS NA TRIBUNA (FLS. 437/557), RETORNANDO O PTA À ORIGEM PARA VISTAS À FISCALIZAÇÃO.

### **ACÓRDÃO Nº 22.601/17/1ª (DECISÃO RECORRIDA)**

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM INDEFERIR REQUERIMENTO DE JUNTADA DE DOCUMENTO PROTOCOLADO NO CC/MG EM 22/06/17, O QUAL FOI DEVOLVIDO NESTA DATA À REPRESENTANTE DA AUTUADA.

Aqui verifica-se que o fundamento levantado pela Recorrente, para efeito de cabimento do recurso, diz respeito à possível divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária em relação a um dos princípios que regem o processo tributário administrativo, ou seja, o da verdade material.

Entretanto, cumpre registrar que na busca da verdade material a acusação fiscal de cada processo, juntamente com o conjunto probatório correspondente, leva o julgador, a partir de seu livre convencimento, a tomar a decisão que entender correta para a controvérsia existente entre as partes envolvidas, Fisco e Contribuinte.

Observando-se os fundamentos constantes da decisão ora recorrida, verifica-se, como não poderia ser diferente, que os Julgadores, amparados pelo livre convencimento de cada um sobre o lançamento, com suporte nas alegações das partes, nos fatos e circunstâncias constantes dos autos, decidiram, à unanimidade de votos, com fulcro no princípio da verdade material, que o lançamento realizado pela Fiscalização encontrava-se plenamente correto.

O deferimento ou não de juntada de documentos depende do livre convencimento dos Julgadores quanto à necessidade dessa juntada e, por si só não caracteriza a alegada divergência jurisprudencial.

Esta Câmara reconhece existir decisão interlocutória (não citada nem juntada aos autos) exarada pela 2ª Câmara de Julgamento pela qual foi deferida a juntada de documentos e determinou despacho interlocutório nos autos do PTA nº 01.000385315-67, cuja sujeição passiva é de empresa do mesmo grupo da empresa atuada.

Observe-se que a matéria daquele PTA, infração, penalidades e legislação é idêntica àquela do caso do PTA ora em análise, e a sujeição passiva (AMBEV) é de empresa do mesmo grupo da empresa autuada, o que no mínimo por prudência justificaria o conhecimento do Recurso, até mesmo pelo julgamento em conjunto de diversos PTAs do grupo empresarial, pois no caso concreto as especificidades e instruções probatórias de cada lançamento guardam semelhança ao extremo e, à luz da mesma legislação, circunstâncias e elementos concluíram por decisões distintas.

Contudo, à luz das decisões efetivamente citadas e juntadas, não se constata divergência entre as decisões apontadas como paradigma e a decisão recorrida quanto à aplicação da legislação tributária.

Em relação à decisão apontada como paradigma proferida no Acórdão nº 21.439/14/3<sup>a</sup>, a Recorrente sustenta divergência, em relação à decisão recorrida, na aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Contudo, o trecho transcrito, pela Recorrente, para efeito de análise do pressuposto de admissibilidade é parte do voto vencido da I. Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Nesse sentido, embora o voto vencido integre a decisão, seus fundamentos não fazem parte da motivação e fundamentação utilizada pela Câmara para a tomada de decisão.

Dentro desse enfoque, observa-se que somente os votos majoritários fundamentam a tomada de decisão, sendo apenas seus fundamentos capazes de caracterizar divergência entre decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Dessa forma, não se verifica caracterização de divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Por fim, a Recorrente traz à baila a decisão apontada como paradigma proferida no Acórdão nº 20.618/14/2<sup>a</sup>, alegando divergência em relação à decisão recorrida quanto à impossibilidade de exigir ICMS em razão de mero descumprimento de obrigação acessória.

Entretanto, a situação fática do lançamento e a respectiva decisão da 2ª Câmara de Julgamento não se comunicam com o lançamento e a decisão recorrida.

Confira a ementa da citada decisão:

**DECISÃO APONTADA COMO PARADIGMA: ACÓRDÃO Nº 20.618/14/2<sup>a</sup>**

NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO - REUTILIZAÇÃO - NOTA FISCAL ELETRÔNICA. IMPUTAÇÃO FISCAL DE TRANSPORTE DE MERCADORIA COM NOTA FISCAL ELETRÔNICA UTILIZADA EM OPERAÇÃO ANTERIOR, NÃO SE PRESTANDO, PORTANTO, AO ACOBERTAMENTO DA OPERAÇÃO, OBJETO DA AUTUAÇÃO. EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NA LEI N.º 6.763/75, RESPECTIVAMENTE NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO VI. LEGÍTIMO O PROCEDIMENTO DO FISCO EM CONSIDERAR A MERCADORIA DESACOBERTADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL,



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NOS TERMOS DO ART. 149, INCISO II DO RICMS/02. CORRETA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VI DA LEI N.º 6.763/75. **CONTUDO, COMPROVADA A PREEXISTÊNCIA DA NOTA FISCAL ACOBERTADOR DA OPERAÇÃO, DEVEM SER EXCLUÍDAS AS EXIGÊNCIAS CORRESPONDENTES AO ICMS E À RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO.** ACIONADO O PERMISSIVO LEGAL PARA REDUZIR A MULTA ISOLADA A 10% (DEZ POR CENTO) DO SEU VALOR, NOS TERMOS DO ART. 53, § 3º DA LEI Nº 6763/75.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE)

Da simples observação da ementa da decisão, constata-se que a exclusão do ICMS e multa de revalidação deve-se à especificidade da ocorrência fática, não havendo qualquer comunicação com os fatos analisados no lançamento relativo à decisão recorrida.

Dessa forma, não se verifica divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Portanto, diante de todo o acima exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), em relação às decisões proferidas nos Acórdãos nº 21.386/17/2ª, 21.369/17/2ª e 21.407/17/2ª, comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, encontram-se configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão da Autuada.

### **Do Recurso do Estado de Minas Gerais**

O Estado de Minas Gerais sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão, definitiva na esfera administrativa, proferida no Acórdão nº 19.833/12/2ª (Sessão da 2ª Câmara de 03/10/12, disponibilizado no Diário Eletrônico da SEF/MG em 24/10/12).

O fundamento utilizado pelo Estado de Minas Gerais para efeito de cabimento do Recurso diz respeito a erro de capitulação de infringência e/ou penalidade.

Observa-se que a decisão apontada como paradigma cuida de situação em que o conteúdo se sobrepõe à forma, ou seja, não obstante a existência de equívocos formais na capitulação legal dos dispositivos que fundamentam as infringências à legislação tributária, bem como as penalidades.

No caso do paradigma a decisão conclui que no lançamento constavam elementos suficientes para determinar com segurança a natureza das infrações cometidas e penalidades exigidas, resultando em manutenção do lançamento.

Veja-se excertos da decisão apontada como paradigma que comprovam o alegado:

### **ACÓRDÃO Nº 19.833/12/2ª**

“A IMPUGNANTE REQUER ... NO QUE TANGE À PENALIDADE, DEFICIÊNCIA DA CAPITULAÇÃO POR AUSÊNCIA DO ART. 53 DA LEI Nº 6.763/75, O QUE IMPOSSIBILITOU O EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA.

(...)

POR FIM, AINDA QUE SE QUISESSE ENTENDER QUE OS EXCESSOS OU DEFICIÊNCIAS DA CAPITULAÇÃO DA INFRINGÊNCIA E PENALIDADE APONTADOS PELA IMPUGNANTE, DE FATO, SE CARACTERIZAM COMO INCORREÇÕES, O PROCEDIMENTO DO FISCO ESTARIA AMPARADO PELA REGRA CONTIDA NO ART. 92 DO RPTA.

(...)

CONCLUI-SE, PORTANTO, QUE INEXISTINDO OS VÍCIOS FORMAIS OU MATERIAIS ARGUIDOS, REJEITA-SE A PREFACIAL DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.”

Assim, conclui que na decisão apontada como paradigma em situação idêntica ou até mais grave (falta de citação do dispositivo legal da penalidade), com erro de evidente omissão, entendeu a Câmara por inexistência de vícios formais ou materiais, e em manter a penalidade exigida.

Argumenta que esse mesmo acórdão apontado como paradigma (19.833/12/2ª) foi indicado também como paradigma em outro processo, tendo sido reconhecida a divergência quanto à aplicação da legislação tributária aplicável, sobre mesma matéria e circunstâncias/condições análogas, conforme Acórdão nº 4.222/14/CE.

Diante do exposto, importante trazer os fundamentos das decisões relativamente à matéria para analisar a caracterização ou não de divergência entre elas:

**DECISÃO RECORRIDA: ACÓRDÃO Nº 22.601/17/1ª**

TAMBÉM NÃO MERECE PROSPERAR A ALEGAÇÃO DE QUE É INDEVIDA A MULTA ISOLADA. A IMPUGNANTE DEFENDE QUE NÃO HOUE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, AFIRMANDO QUE O SUPOSTO EQUÍVOCO NA EMISSÃO DAS NOTAS FISCAIS AUTUADAS DEU-SE EM RAZÃO DE DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL EM VIGOR.

ENTRETANTO, RAZÃO NÃO LHE ASSISTE. A PENALIDADE APLICADA PELA FISCALIZAÇÃO AMOLDA-SE PERFEITAMENTE À IRREGULARIDADE PRATICADA PELA AUTUADA. ESTÁ CLARO NOS AUTOS O DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, QUAL SEJA, CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL VALOR DA BASE DE CÁLCULO MENOR QUE A PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. VERIFICA-SE:

LEI Nº 6763/75

ART. 55. AS MULTAS PARA AS QUAIS SE ADOTARÃO OS CRITÉRIOS A QUE SE REFEREM OS INCISOS II A IV DO ART. 53 DESTA LEI SÃO AS SEGUINTE:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - POR CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO OU A PRESTAÇÃO:

(...)

C) VALOR DA BASE DE CÁLCULO MENOR DO QUE A PREVISTA NA LEGISLAÇÃO, RELATIVAMENTE À PRESTAÇÃO OU OPERAÇÃO PRÓPRIA OU À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NAS HIPÓTESES NÃO ABRANGIDAS PELAS ALÍNEAS “A” E “B” DESTES INCISOS - 20% (VINTE POR CENTO) DO VALOR DA DIFERENÇA APURADA;

(...)

NO CASO DOS AUTOS, O DISPOSITIVO QUE AMPARA TAL EXIGÊNCIA FISCAL, CONFORME JÁ DITO, É O ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, DA RETROCITADA LEI, QUE É ESPECÍFICO À IRREGULARIDADE, CONFORME SE VERIFICA DA TRANSCRIÇÃO SUPRA. CONFORME OBSERVA A FISCALIZAÇÃO, SUA VIGÊNCIA SE DEU A PARTIR DE 01/01/12, AMOLDANDO-SE COMPLETAMENTE À MATÉRIA EM CONTENDA.

NÃO OBSTANTE, VERIFICA-SE QUE A MULTA ISOLADA EXIGIDA PARA TODO O PERÍODO É AQUELE PRECONIZADA PELO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C” DA LEI 6.763/75.

O AUTO DE INFRAÇÃO APRESENTA EXIGÊNCIAS DE MULTA ISOLADA PARA TODO O PERÍODO AUTUADO, O QUAL VAI DE 01/01/11 A 31/12/15.

ORA, A PENALIDADE EM EXAME FOI INSERIDA EM NOSSO ORDENAMENTO JURÍDICO PELA LEI 19.978 DE 28/12/11, COM EFICÁCIA A PARTIR DE 01/01/12.

PORTANTO VERIFICA-SE A IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DA REFERIDA PENALIDADE EM RELAÇÃO AO EXERCÍCIO DE 2011.

REGISTRA-SE POR OPORTUNO QUE A PENALIDADE EXIGIDA SERIA MAIS BENÉFICA DO QUE ÀQUELA APLICÁVEL AO CASO, NO TOCANTE AO EXERCÍCIO DE 2011, QUAL SEJA 20% (VINTE POR CENTO) AO CONTRÁRIO DE 40% (QUARENTA POR CENTO) VIGENTE NO PERÍODO ANTERIOR À LEI Nº 19.978/11.

NESSE SENTIDO, VERIFICANDO QUE A APLICAÇÃO DE PENALIDADES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA GUARDA GRANDE SEMELHANÇA COM O DIREITO PENAL, TAL QUAL OCORRE NAQUELE ASPECTO, AQUI TAMBÉM IMPERIOSO QUE SE VERIFIQUE PRIMEIRAMENTE A PERFEITA SUBSUNÇÃO DO FATOS À NORMA, E A CLARA DESCRIÇÃO DOS FATOS E DA ACUSAÇÃO, COMO FORMA DE PRESERVAÇÃO DOS PRIMADOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

**DIANTE DISSO, NÃO SE PERMITE VALER-SE DE ILAÇÕES OU CONJECTURAS, RELATIVAMENTE A UMA POSTURA BENEVOLENTE DA FISCALIZAÇÃO, FUNDAMENTADA NO ART. 106 CTN, MAS SIM, IMPÕE-SE A ANÁLISE DOS AUTOS, QUOD NON EST IN ACTIS NON EST IN MUNDO.**

**CUMPRE SALIENTAR QUE SERIA DE FATO POSSÍVEL A EXIGÊNCIA DA PENALIDADE MAIS RECENTE FAZENDO VALER A**

**RETROATIVIDADE BENIGNA DISCIPLINADA NO ART. 106 DO CTN, CONTUDO, O AUTO DE INFRAÇÃO NÃO TRAZ A JUSTIFICATIVA PELA QUAL FOI EXIGIDA A PENALIDADE INSERIDA NO ORDENAMENTO EM 2012 RELATIVAMENTE AO PERÍODO DE 2011.**

PORTANTO, DEVEM SER CANCELADAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS À PENALIDADE ISOLADA ATINENTES AO EXERCÍCIO DE 2011.

(GRIFOU-SE)

**DECISÃO APONTADA COMO PARADIGMA: ACÓRDÃO Nº 19.833/12/2ª**

A IMPUGNANTE REQUER A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO SOB A ALEGAÇÃO DE INCORREÇÕES NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. PARA TANTO, APONTA DOIS ERROS COMO MOTIVADORES DO SEU PEDIDO: O FATO DO FISCO TER MENCIONADO NO AUTO DE INFRAÇÃO OS ARTS. 133, INCISO I E 135 DO RICMS/02, OS QUAIS NÃO COADUNAM COM AS SUPOSTAS INFRAÇÕES PRATICADAS E, **NO QUE TANGE À PENALIDADE, DEFICIÊNCIA DA CAPITULAÇÃO POR AUSÊNCIA DO ART. 53 DA LEI Nº 6.763/75, O QUE IMPOSSIBILITOU O EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA.**

ENTRETANTO, RAZÃO NÃO LHE ASSISTE. VERIFICA-SE QUE A AUTUADA FOI REGULARMENTE CIENTIFICADA DE TODOS OS PROCEDIMENTOS E ATOS REALIZADOS PELO FISCO, ANTES, DURANTE E APÓS A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O FATO DE A IMPUGNANTE TER CONTESTADO TODAS AS IRREGULARIDADES CONSTANTES DO AUTO DE INFRAÇÃO, INCLUSIVE, QUE RESULTOU NA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM RAZÃO DAS NOTAS FISCAIS POR ELA RELACIONADA COMO AUTUADAS INDEVIDAMENTE, NÃO DEIXA DÚVIDA DE QUE TEVE PLENO CONHECIMENTO DA ACUSAÇÃO FISCAL.

ASSIM, NÃO SE VERIFICA QUALQUER FALHA QUE ACARRETE A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PELO CONTRÁRIO, O FISCO RESPEITOU TODOS OS PRESSUPOSTOS DEFINIDOS NA LEGISLAÇÃO, NÃO CONTENDO O LANÇAMENTO NENHUM VÍCIO QUE POSSA JUSTIFICAR A SUA NULIDADE.

**POR FIM, AINDA QUE SE QUISESSE ENTENDER QUE OS EXCESSOS OU DEFICIÊNCIAS DA CAPITULAÇÃO DA INFRINGÊNCIA E PENALIDADE APONTADOS PELA IMPUGNANTE, DE FATO, SE CARACTERIZAM COMO INCORREÇÕES, O PROCEDIMENTO DO FISCO ESTARIA AMPARADO PELA REGRA CONTIDA NO ART. 92 DO RPTA. CONFIRA-SE:**

ART. 92. AS INCORREÇÕES OU AS OMISSÕES DA PEÇA FISCAL NÃO ACARRETERÃO A SUA NULIDADE, QUANDO NELA CONSTAREM ELEMENTOS SUFICIENTES PARA DETERMINAR COM SEGURANÇA A NATUREZA DA INFRAÇÃO ARGUIDA.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONCLUI-SE, PORTANTO, QUE **INEXISTINDO OS VÍCIOS FORMAIS OU MATERIAIS ARGUIDOS**, REJEITA-SE A PREFACIAL DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

(GRIFOU-SE)

Dos fundamentos da decisão recorrida, observa-se que a 1ª Câmara de Julgamento entendeu que *“a penalidade aplicada pela Fiscalização amolda-se perfeitamente à irregularidade praticada pela Autuada. Está claro nos autos o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação”*

Afirma que *“o dispositivo que ampara tal exigência fiscal, conforme já dito, é o art. 55, inciso VII, alínea “c”, da retrocitada lei, que é específico à irregularidade, conforme se verifica da transcrição supra”*.

Aduz que *“sua vigência se deu a partir de 01/01/12”*.

Conclui, pois, a decisão recorrida no sentido da *“impossibilidade de manutenção da referida penalidade em relação ao exercício de 2011”*.

Acrescenta que *“a penalidade exigida seria mais benéfica do que àquela aplicável ao caso, no tocante ao exercício de 2011, qual seja 20% (vinte por cento) ao contrário de 40% (quarenta por cento) vigente no período anterior”*.

Sustenta, ainda, que *“não se permite valer-se de ilações ou conjecturas, relativamente a uma postura benevolente da Fiscalização, fundamentada no art. 106 CTN, mas sim, impõe-se a análise dos autos, quod non est in actis non est in mundo”*.

E conclui afirmando que *“o Auto de Infração não traz a justificativa pela qual foi exigida a penalidade inserida no ordenamento em 2012 relativamente ao período de 2011”*.

Na decisão apontada como paradigma, a 2ª Câmara de Julgamento informa, inicialmente, as deficiências do lançamento que motivaram a arguição de nulidade por parte do Sujeito Passivo: *“o fato do Fisco ter mencionado no Auto de Infração os arts. 133, inciso I e 135 do RICMS/02, os quais não coadunam com as supostas infrações praticadas e, no que tange à penalidade, deficiência da capitulação por ausência do art. 53 da Lei n° 6.763/75, o que impossibilitou o exercício da ampla defesa”*.

Sustenta que *“o fato de a Impugnante ter contestado todas as irregularidades constantes do Auto de Infração, inclusive, que resultou na reformulação do crédito tributário em razão das notas fiscais por ela relacionada como autuadas indevidamente, não deixa dúvida de que teve pleno conhecimento da acusação fiscal”*.

Conclui sustentando que *“não se verifica qualquer falha que acarrete a nulidade do Auto de Infração”*.

Acrescenta à conclusão o fato de que *“ainda que se quisesse entender que os excessos ou deficiências da capitulação da infringência e penalidade apontados pela Impugnante, de fato, se caracterizam como incorreções, o procedimento do Fisco estaria amparado pela regra contida no art. 92 do RPTA”*.

A 1ª Câmara de Julgamento entendeu como base para a interpretação dada à legislação e fundamentação a decisão, que seria possível a exigência da penalidade mais recente (art. 55, VII, “c” da Lei nº 6.763/75), fazendo valer a retroatividade benigna, conforme disposto no art. 106 do CTN.

Contudo, como no Auto de Infração não constou explicitamente a justificativa para tal retroatividade, haveria de ser afastada a penalidade exigida, ainda que a Autuada tenha entendido e se defendido da penalidade exigida, em tópico específico (fls. 118/122). Assim, a decisão recorrida entendeu existir equívoco de citação do dispositivo da penalidade exigida que seria suficiente para excluí-la do lançamento, com fundamento na vigência do dispositivo.

Já na decisão apontada como paradigma, a 2ª Câmara de Julgamento entendeu como base para a interpretação dada à legislação e fundamentação da decisão, que o fato de sequer constar o art. 53 da Lei nº 6.763/75 na peça fiscal não prejudicaria sua exigência, uma vez que o do Sujeito Passivo demonstrou que entendeu perfeitamente a penalidade que lhe fora imposta.

Dessa forma, encontra caracterizada divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária, conforme precedente desta Câmara Especial (Acórdão nº 4.222/14/CE).

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), com preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade dos Recursos de Revisão.

### **Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Conforme bem destacado pela Assessoria do CC/MG no parecer de fls. 607/620, no caso em tela, a Recorrente propugna pela reforma da decisão recorrida para: 1) reconhecer a decadência do direito da Fiscalização de exigir o crédito tributário relativo ao período anterior a agosto de 2011, nos termos do art. 156, V do CTN; 2) manter apenas a exigência de multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, excluindo, porém, o crédito tributário de ICMS; 3) excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, VII, “c” da Lei nº 6.763/75; 4) declarar a nulidade da decisão em razão do infundado indeferimento da juntada de laudo de especialista; e 5) cancelar integralmente o lançamento.

O lançamento cuida da acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS nº 11/91 (bebidas), remetidas a destinatários mineiros.

Constata a Fiscalização o descumprimento das disposições contidas no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, para fins de apuração da base de cálculo do imposto

devido a este estado, uma vez que a base de cálculo da operação própria foi superior a 80% (oitenta por cento) da base de cálculo/ST, tomando-se como referência o preço médio ponderado a consumidor final - PMPF, divulgado em portaria da Superintendência de Tributação - SUTRI.

Assim, entende a Fiscalização, que o ICMS/ST deveria ter sido calculado nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pelo Contribuinte, acrescida do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do mesmo Anexo XV.

Exigências de ICMS/ST e Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Analisando-se o mérito dos presentes Recursos de Revisão e considerando-se que os fundamentos utilizados pela 1ª Câmara de Julgamento foram em sua maior parte também adotados na presente decisão, ficam ratificados os termos constantes do Acórdão nº 22.601/17/1ª, exceto no tocante à multa isolada para o exercício de 2011, no que, em específico, a presente decisão seguiu o voto vencido do Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, a seguir incorporado.

Ressalte-se que a aplicação, no tocante ao exercício de 2011, da disposição contida no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 decorre de expressa determinação legal, a qual se impõe independentemente de menção expressa no Auto de Infração.

Com efeito, na medida em que comina penalidade menos severa que a prevista na legislação vigente no período anterior à sua edição (ocasião em que a infração ora em apreço era sancionada em 40% -quarenta por cento- do valor da diferença apurada) e tratando-se, como é o caso, de ato não definitivamente julgado, a aplicação do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 resulta do comando contido no art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN).

Caracterizados os pressupostos do art. 106, inciso II do CTN, a aplicação do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 impõe-se de plano, independentemente de constar (ou não) menção expressa no respectivo Auto de Infração.

Em outras palavras, a aplicação, *in casu*, da penalidade menos severa no tocante ao exercício de 2011 não depende da anuência da Fiscalização e, de igual modo, independe tampouco de qualquer ato a ser por ela praticado, aí incluída a eventual menção expressa ao art. 106 do CTN no corpo do Auto de Infração, cuja ausência, por consequência, não infirma a exigência da penalidade tal como lançada no feito fiscal em apreço.

Procedente, pois, o Recurso do Estado de Minas Gerais, resultando daí o descabimento da exclusão da penalidade cominada relativamente ao período de 2011, então restabelecida.

Acrescente-se que com relação ao Laudo, cujo propósito da Recorrente Ambev S.A. foi de demonstrar que o valor total das operações próprias constantes das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

notas fiscais, ensejadoras da autuação, não teriam ultrapassado 80% (oitenta por cento) do PMPF, conforme dispõe a legislação vigente, ressalte-se que em 26/10/17 foi deferida a pretendida juntada dos documentos.

Quanto ao aspecto material do Laudo cabe acrescentar a análise dos documentos juntados pela Recorrente, no que se faz importante trazer a legislação que envolve a matéria:

### RICMS - ANEXO XV

#### *Efeitos de 1º/03/2011 a 31/12/2015*

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

"§ 1º Mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, o sujeito passivo poderá adotar o PMPF em todas as operações com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 deste Anexo ocorridas no período de apuração do imposto, quando, consideradas as operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 80% (oitenta por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF.

§ 2º Até a decisão do pedido de regime especial a que se refere o § 1º, o diretor da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização poderá autorizar que o sujeito passivo calcule o imposto devido a título de substituição tributária na forma do referido parágrafo.

Observa-se que a Recorrente Ambev S.A. busca, com a apresentação de planilha de valores, demonstrar que estaria agindo conforme previsão constante do § 1º do art. 47-A do RICMS/02 retrotranscrito.

Ou seja, procura demonstrar que o somatório dos valores das operações ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, foi igual ou inferior a 80% (oitenta por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF).



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, verifica-se que ela nunca requereu regime especial para estabelecer o valor da base de cálculo das operações a título de substituição tributária nos moldes definidos pelo dispositivo.

Do exposto, verifica-se que não compete ao CC/MG deixar de observar norma instrumental prevista na legislação para validação da apuração da base de cálculo do ICMS a título de substituição tributária, com utilização de PMPF, da forma como realizado pelo Sujeito Passivo.

Dessa forma, esse descumprimento de norma instrumental por si só desqualifica qualquer tentativa de comprovação da legitimidade da apuração da base de cálculo com utilização de PMPF.

Não obstante, verifica-se que a forma de tentativa de comprovação apresentada pelo Sujeito Passivo não reflete a previsão contida na norma, ou seja, nos termos do citado parágrafo primeiro do art. 47-A, a comprovação deveria levar em conta, separadamente, cada um dos produtos envolvidos, com seu respectivo PMPF e não levar em consideração o somatório de todos os produtos para efeito de comparação.

Corroborando tal entendimento a orientação expressa pela Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), por intermédio de resposta à Consulta de Contribuinte nº 007/2015, que ora se reproduz:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 007/2015**

PTA Nº: 45.000006296-51

CONSULENTE : Brasil Kirin Indústria de Bebidas S.A.

ORIGEM: Itu – SP

ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – REGIME ESPECIAL – PMPF – O objetivo do regime especial previsto no § 1º do art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é permitir ao sujeito passivo adotar o PMPF por todo o período de apuração, em substituição ao cálculo operação a operação.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, estabelecida no Estado de São Paulo, é substituta tributária nas operações destinadas a este Estado, por força do Protocolo ICMS nº 11/1991, atuando na fabricação e comércio de cervejas, chopes, refrigerantes, sucos e águas.

Aduz que, para apuração da base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações com bebidas frias, utiliza-se o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria ou, no caso de inexistência do PMPF, utiliza-se o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro,

impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria.

Transcreve o caput e o § 1º do art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Informa que é detentora do Regime Especial previsto no referido § 1º, e que, por isso, para apurar a base de cálculo do ICMS/ST, utiliza o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) em todas as operações com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Entende que, com o deferimento do regime especial não é necessário realizar a comparação prevista no caput do art. 47-A, acima referido, podendo ser utilizado o PMPF para todas as operações, ou seja, o “estouro” de 80% do PMPF refere-se à média total das operações, não devendo ser analisadas isoladamente cada uma das operações.

Com dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária e do regime especial em comento, formula a presente consulta.

**CONSULTA:**

O contribuinte, detentor de Regime Especial previsto no § 1º do art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para apuração do valor que exceder (estouro) 80% do PMPF, deve levar em consideração a média total das operações por período de apuração?

**RESPOSTA:**

Primeiramente, cabe ressaltar que o objetivo do regime especial previsto no § 1º do art. 47-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 é permitir ao sujeito passivo adotar o PMPF por todo o período de apuração, em substituição ao cálculo operação a operação.

**Importante destacar que a aferição prevista no § 1º referido considera a totalidade das operações praticadas pela Consulente e se dá por mercadoria, uma vez que a cada uma é atribuída um PMPF.**

Assim, se o somatório das bases de cálculo das operações próprias for igual ou inferior a 80% (oitenta por cento) do somatório dos PMPF aplicáveis, consideradas as operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, será

permitida, mediante o regime especial concedido, a utilização do PMPF para apuração da base de cálculo do ICMS/ST nas operações com as mercadorias de que trata o item 1 da Parte 2 do Anexo XV mencionado.

**Portanto, o cálculo referido não se trata de adoção da média total das operações do período de forma global, considerando todos os produtos comercializados, mas o somatório dos valores das operações de cada mercadoria ocorridas nos períodos assinalados.**

Por fim, se da solução dada à presente consulta resultar imposto a pagar, este poderá ser recolhido sem a incidência de penalidades, observando-se o prazo de 15 (quinze) dias contados da data em que a Consulente tiver ciência da resposta, desde que o prazo normal para seu pagamento tenha vencido posteriormente ao protocolo desta Consulta, observado o disposto no art. 42 do RPTA/MG, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 16 de janeiro de 2015.  
(Grifou-se)

Portanto, diante de todo o exposto, sem razão a pretensão recursal da Recorrente Ambev S.A. de descaracterizar o lançamento, devendo ser mantidas as exigências fiscais relativamente à matéria versada em seu recurso.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, quanto ao Recurso nº 40.060144340-37 - Ambev S.A., por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que lhes dava provimento parcial para reconhecer a decadência em relação às exigências anteriores a agosto de 2011. Quanto ao Recurso nº 40.060144402-15 - Fazenda Pública Estadual, pelo voto de qualidade, em lhe dar provimento para restabelecer integralmente a exigência fiscal relativa à multa isolada. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Carlos Alberto Moreira Alves e Sauro Henrique de Almeida, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Registra-se que os presentes recursos foram conhecidos na sessão da Câmara Especial do dia 26/10/17. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. André Mendes Moreira e,

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

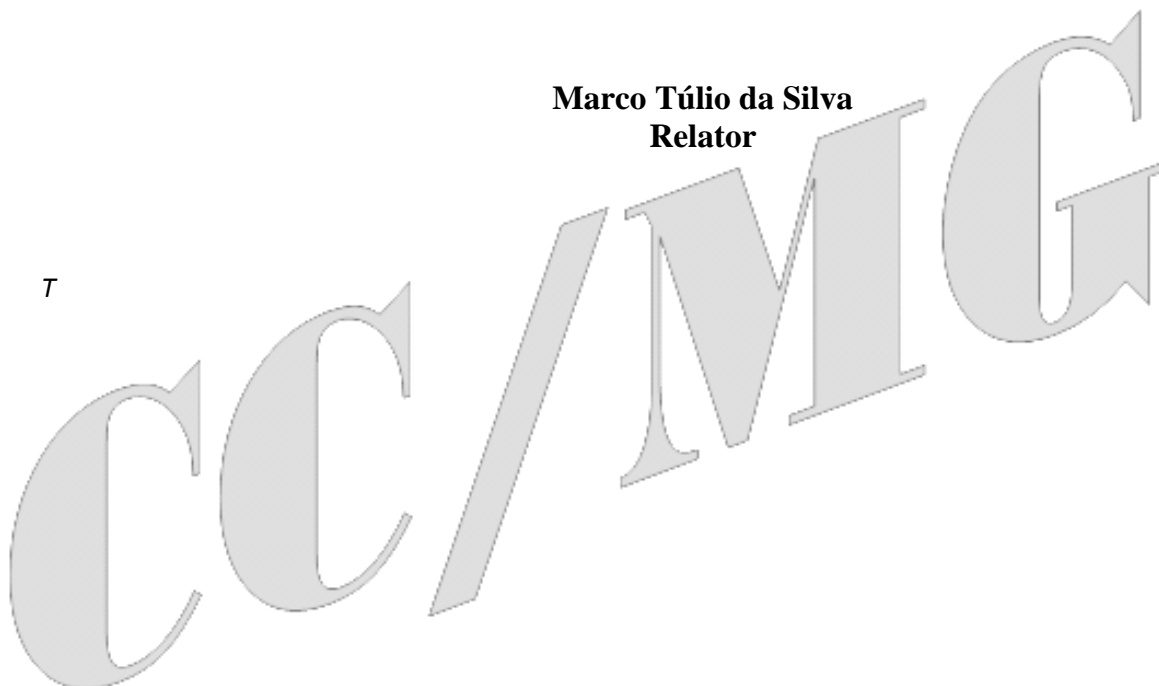
pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 08 de março de 2018.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

T



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão: 5.015/18/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000612570-18  
Recurso de Revisão: 40.060144340-37, 40.060144402-15  
Recorrente: AMBEV S.A.  
IE: 002196371.08-00  
Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual, Ambev S.A.  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

---

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação versa sobre a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, relativo a operações com mercadorias previstas no Protocolo ICMS nº 11/91 (bebidas – cervejas, refrigerantes, isotônicos, bebidas alcóolicas e energéticos).

Constata a Fiscalização o descumprimento das disposições contidas no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02, para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido a este estado, uma vez que a base de cálculo da operação própria foi superior a 80% (oitenta por cento) da base de cálculo/ST, tomando-se como referência o preço médio ponderado a consumidor final - PMPF, divulgado em portaria da Superintendência de Tributação - SUTRI.

Assim, entende a Fiscalização, que o ICMS/ST deveria ter sido calculado nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pelo Contribuinte, acrescida do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do mesmo Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional - CTN.

Entendo que nos presentes autos, operou-se a decadência para o período compreendido entre janeiro e agosto de 2011, pelos motivos expostos a seguir.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Numa primeira vertente, deve ser analisada a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências, relativamente aos fatos geradores do período de janeiro a agosto de 2011, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de 5 (cinco) anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

Em decisão de 19/10/10, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES

LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

#### ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

Porém, a decisão ora destacada foi levada novamente a apreciação, em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTU SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTU.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTU APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Assim, as exigências do Auto de Infração que correspondem ao período de janeiro e agosto de 2011, encontram-se fulminadas pela decadência.

Diante do exposto, voto pelo reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos período de janeiro e agosto de 2011, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

**Sala das Sessões, 08 de março de 2018.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Conselheiro**

CC/MG